Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 34730 du rôle
Inscrit le 19 juin 2014

Audience publique du 9 octobre 2014

Recours formé par
la société anonyme .....,
et Madame ....., Genève (CH)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34730 du rôle et déposée le 19 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..... établie et ayant son siège social à L-….., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction et inscrite au registre de commerce et des sociétés n° ..... et Madame ....., domiciliée à CH-….., tendant à l'annulation d'une décision du 19 mai 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 21 juillet 2014 ;

Vu l'ordonnance du tribunal administratif du 21 juillet 2014 autorisant les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire, fixant le calendrier y afférant et fixant l'affaire pour plaidoiries à l'audience publique du 22 septembre 2014 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 20 août 2014 par Maître André Lutgen au nom de de la société anonyme ..... et de Madame ..... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 18 septembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André Lutgen et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 septembre 2014.

Par courrier du 19 mai 2014, le directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», de lui fournir des renseignements pour le 26 juin 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 18 avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 18 avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 26 juin 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

.....

Date de naissance .....
Adresse connue .... *jusque septembre 2011,* ....

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements concernant la vente de la propriété de Madame ..... et de ses fils à la société française ....., détenue par la société ......

Pour la période du 16 novembre 2012 au 31 décembre 2013, veuillez me fournir les renseignements suivants :

- *Veuillez indiquer quelles sont les écritures passées en comptabilité par la société .....lors de l'acquisition par sa filiale ..... de la propriété de ..... le 28 mars 2013 pour un montant de ..... EUR ;*

- *Veuillez préciser si l'apport de .... EUR par chacun des deux associés a été comptabilisé dans la société .....et, dans l'affirmative, veuillez préciser sous quelle forme (compte-courant, ...) et fournir une copie des écritures ;*

- *Veuillez préciser l'origine des fonds apportés par Madame ..... ;*

- *Veuillez indiquer si la société a remboursé cet apport. Dans l'affirmative, veuillez communiquer les écritures (ordre de virement, coordonnées bancaires du compte concerné) ;*

- *Veuillez préciser si la provision pour frais relative à l'acquisition d'un montant de ..... EUR a été comptabilisée ;*

- *Veuillez indiquer si la société .....dispose d'un compte bancaire au Luxembourg, Suisse et Monaco. Dans l'affirmative, veuillez fournir les références.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération. »

Par requête déposée en date du 19 juin 2014 au greffe du tribunal administratif, la société anonyme .....et Madame ..... ont fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que quand bien même la décision déférée fait référence, dans sa rubrique « *Concerne* », au fait que la demande de renseignements serait fondée sur la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », il n'en reste pas moins que le corps de la décision indique que la demande de renseignements des autorités françaises se baserait sur « *la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que la directive 2011/16/UE* » qui a été transposée par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 ». Par ailleurs, il apparaît du libellé de la décision que le directeur n'a lui-même pas pris position sur la question de l'applicabilité des dispositions en question dès lors qu'il indique qu'« *après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* »[1], étant donné que le critère de la *« pertinence vraisemblable des renseignements ou des informations* » est commun aux deux corps législatifs, à savoir

[1] Voir en ce sens, deux arrêts de la Cour administrative du 30 juillet 2014 portant les numéros 34699C et 34700C

la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que la directive 2011/16/UE .

En présence de deux bases légales différentes invoquées par le directeur dans la décision déférée, à savoir la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE , il y a encore lieu de constater que le demandeur a invoqué essentiellement les dispositions de la loi du 31 mars 2010. En revanche, le délégué du gouvernement n'a invoqué que les dispositions de la loi du 29 mars 2013 en raison de ce « *que les obligations d'assistance résultant de la directive 2011/16/UE* [seraient] *plus larges que celles prévues par la convention bilatérale avec la France* ». Afin de pouvoir déterminer les dispositions applicables à la décision déférée, il convient d'y appliquer les enseignements dégagés par la Cour administrative dans un arrêt du 6 août 2014 portant le numéro 34773C du rôle qui s'est prononcée dans une affaire similaire et qui a déterminé qu'il y a lieu, au vu de l'argumentation du délégué du gouvernement suivant laquelle la décision directoriale serait fondée essentiellement sur la directive 2011/16 UE et la loi du 29 mars 2013 au motif que cette directive prévoirait un échange plus large que la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, d'examiner la validité de la décision directoriale primairement par rapport à ces dispositions[2].

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 de la même loi sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale, lequel est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai prévus par la loi.

Les demanderesses soulèvent, en premier lieu, un moyen tiré de la légalité extrinsèque de la décision déférée de sorte qu'il échet d'examiner ce moyen avant de se prononcer sur la légalité intrinsèque de ladite décision par l'examen de la légalité des motifs y invoqués.

A ce titre, les demanderesses font tout d'abord valoir dans le cadre de leur mémoire supplémentaire faisant suite au dépôt par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal administratif en date du 21 juillet 2014 de la demande d'échange de renseignements transmise par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises versée comme pièce de son mémoire en réponse que, ladite demande n'étant pas signée, elle n'authentifierait pas son auteur et serait donc irrecevable en la forme. Il s'ensuivrait que la décision déférée encourait l'annulation pour ne pas émaner d'une autorité ou d'une personne étant habilitée à émettre ce type de demande. Les demanderesses précisent encore que si la demande émane de Monsieur ....., adjoint à Monsieur ....., attaché fiscal

---

[2] Cour adm. 6 août 2014 n° 34772C du rôle disponible sous www.jurad.etat.lu

auprès de l'ambassade de France à Bruxelles, elles ne disposeraient pas de la preuve que ce dernier est une personne habilitée à solliciter l'échange de renseignements en matière fiscale alors qu'au regard de la réglementation de l'OCDE et de la législation française, seul un nombre restreint de personnes seraient autorisées à procéder à de telles demandes sur base de l'article 22 de la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958.

Le délégué du gouvernement rétorque que la demande de renseignements des autorités françaises indiquerait clairement que l'autorité compétente est la « *Direction Générale des Finances Publiques* » en l'occurrence dûment représentée en la personne de Monsieur ....., attaché fiscal, qui aurait agi en tant qu'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements tel que cela résulterait à suffisance de droit de la liste officielle des autorités compétentes versée en cause de sorte qu'il y aurait lieu de rejeter le moyen d'annulation des demanderesses.

Les modalités pratiques relatives à la demande d'échange de renseignements entre autorités fiscales concernées sont régies par l'article 20 (1) de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que : « *Les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.*

Les formulaires types peuvent être accompagnés de rapports, d'attestations et de tous autres documents, ou de copies certifiées conformes ou extraits de ces derniers. »

Ainsi, il ressort de cette disposition que les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 de la loi du 29 mars 2013 visant les échanges d'information sur demande sont introduites par le truchement de formulaires-types qui doivent comporter, au minimum les informations suivantes prévues au paragraphe (2) dudit article, à savoir, « *a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête; b) la finalité fiscale des informations demandées* » ainsi que, dans la mesure de la connaissance de l'autorité requérante et dans la mesure de l'évolution de la situation internationale, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Il ressort des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que la demande des autorités fiscales françaises se compose d'un formulaire préimprimé intitulé « *Demande de renseignements pour la coopération administrative dans le domaine fiscal* » et d'un message électronique du vendredi 18 avril 2014.

Le formulaire indique Madame ..... comme personne faisant l'objet d'un contrôle ainsi qu'une description générale de l'affaire et le but fiscal dans lequel les

renseignements sont demandés à savoir l'existence de flux financiers dans le cadre de la vente d'une villa à ..... à une société de droit français qui est soupçonnée de cacher une donation déguisée. Ledit formulaire indique encore comme autorité requérante, Monsieur ..... – Attaché fiscal et comme personne de contact au sein de l'autorité compétente/autorité requérante, Monsieur ...... Il s'ensuit que ledit formulaire répond bien au prescrit de l'article 20 (1) précité dès lors que Monsieur ..... est repris comme attaché fiscal sur la liste des autorités compétentes françaises en matière d'impôt. Il s'ensuit que le moyen tiré d'une irrégularité externe de la décision est à écarter dès lors qu'elle a été prise sur base d'une demande des autorités fiscales françaises régulière.

Quant à la légalité interne de la décision déférée, les demanderesses avancent plusieurs moyens. Le tribunal n'étant pas lié par l'ordre des moyens dans lesquels ils lui ont été soumis, il détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant.

Ainsi, les demanderesses font valoir en substance que ce serait à tort que les autorités fiscales françaises auraient affirmé sous le point A1-6) de la demande d'échange de renseignements du 18 avril 2014 intitulé « *Epuisement des (res)sources internes* » qu'« [Elles] *confirme*[nt] *avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements qu'[elles] aurai[ent] pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête* ». En effet, elles estiment, d'une part, qu'il ressortirait des pièces et éléments qu'elles versent que les autorités fiscales françaises auraient pu obtenir toutes les informations nécessaires livrées par le notaire concerné de nature à établir qu'il s'agirait bien en l'espèce de la vente de la villa ..... à ..... et non de la donation de ladite villa et, d'autre part, que postérieurement à la demande d'échange de renseignements adressée aux autorités, soit le 28 mai 2014, lesdites autorités fiscales se seraient présentées à l'étude du notaire concerné afin de recueillir des renseignements tenant aux noms des bénéficiaires de la vente, aux montants versés et aux références bancaires, renseignements, par ailleurs, transmis par ledit notaire. Elles en déduisent, d'une part, que contrairement aux affirmations des autorités françaises dans leur attestation, ces dernières n'auraient pas procédé à toutes les investigations sur le territoire national en utilisant leurs propres ressources légales avant de contacter les autorités fiscales luxembourgeoises et d'autre part, qu'au regard des dispositions applicables de droit notarial français, elles auraient été en mesure d'obtenir tous les renseignements sollicités auprès des autorités fiscales luxembourgeoises auprès dudit notaire et en consultant les registres nationaux et les sources officielles de sorte à conclure que les autorités fiscales françaises seraient parties à la recherche d'informations étrangères à la finalité prétendue, à savoir l'imposition d'une prétendue donation déguisée.

Le délégué du gouvernement rétorque en substance en s'appuyant sur le libellé de l'échange de lettre du 9 juin 2009 relatif à la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 que la condition de l'épuisement des moyens d'investigation internes serait remplie en l'espèce étant donné, d'une part que la demande de renseignements des autorités françaises du 17 février 2014 contiendrait de manière claire et non équivoque la déclaration de l'épuisement de toutes les sources habituelles de

renseignements pour obtenir les renseignements requis sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête et, d'autre part, que cette déclaration émanant d'un fonctionnaire assermenté ferait foi jusqu'à preuve du contraire et serait corroborée par les explications fournies par les autorités fiscales françaises quant à la description des résultats concrets du contrôle en cours. Il insiste sur le fait que la transmission des informations sollicitées postérieurement à la date de la demande d'échange de renseignement du 18 avril 2014 ne tiendrait pas à un défaut d'épuisement des sources habituelles françaises mais plutôt à la négligence voire au défaut de coopération des personnes sollicitées de sorte à justifier la demande d'échanges de renseignements aux autorités luxembourgeoises.

Le tribunal ayant déterminé plus en avant que la décision déférée est régie par les dispositions de la loi du 29 mars 2013, il échet de relever que l'article 18 de ladite loi dispose que « 1) *L'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ».

Ainsi, les autorités fiscales luxembourgeoises ne sont habilitées à transmettre aux autorités requérantes les informations visées à l'article 6 de ladite loi, à savoir les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et pour l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts concernés dont elles disposent ou qu'elles obtiennent à la suite d'enquêtes administratives qu'à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs.

Il ressort des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal et notamment d'un courrier du 11 juin 2014 du Notaire ….. « *qu'un représentant de la Direction Générale des Finances Publiques – Direction Nationale de Vérifications de Situations Fiscales, s'est présenté à nouveau à l'Office, le 28 mai 2014, conformément à son droit de communication, pour recueillir les renseignements suivants : -Détails de l'écriture comptable « virement prix de vente CTS ..... » soit ..... € le .... (nom des bénéficiaires, montant versé et références bancaires). Le tout relatif à l'acquisition par EURL ..... de la propriété citée en références pour laquelle l'acte a été signé le 28 mars 2013* ».

Il est constant en cause que la demande d'échange de renseignements des autorités fiscales françaises du 18 avril 2014 est motivée par la considération que lesdites autorités « *voudrai*[en]*t s'assurer que les flux financiers [en relation avec la vente de la villa .....] correspondent bien à une cession et ne masquent pas une donation* ».

Or, il ressort de manière non équivoque du courrier notarial précité du 11 juin 2014 que les autorités fiscales françaises ont cherché, postérieurement à la date de la demande d'échanges de renseignements, à obtenir des renseignements par le truchement de leurs sources habituelles d'information auxquelles elles peuvent avoir recours, à savoir l'étude des notaires ayant officié dans la passation de l'acte de vente de la villa

concernée, concernant précisément la réalité de la vente afin d'écarter toute suspicion de donation déguisée dès lors que lesdits renseignements ont visé les « *Détails de l'écriture comptable « virement prix de vente CTS ..... » soit ..... € le ..... (nom des bénéficiaires, montant versé et références bancaires). Le tout relatif à l'acquisition par EURL ..... de la propriété citée en références pour laquelle l'acte a été signé le 28 mars 2013* ».

Face à ce constat inébranlable, force est au tribunal de retenir que, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, la déclaration suivant laquelle les autorités fiscales françaises auraient épuisé tous les moyens d'investigation internes avant de transmettre la demande d'échange de renseignements aux autorités fiscales luxembourgeoises telle qu'incluse dans la demande concernée tombe à faux. Et ceci à plus forte raison que l'entrevue qui s'est tenue en date du le 28 mai 2014 entre l'étude des notaires ayant officié dans la vente de la villa ..... et le représentant de la Direction Générale des Finances Publiques – Direction Nationale de Vérifications de Situations Fiscales, s'inscrit dans le cadre d'une enquête que ledit fonctionnaire avait déjà entamé auprès de cette étude dès le 11 avril 2014, ainsi que cela ressort d'un courrier de ladite étude du 13 mai 2014. Aussi, il aurait appartenu aux autorités fiscales françaises de poursuivre leurs diligences et d'attendre le résultat de leur enquête menée au niveau national avant de saisir les autorités fiscales françaises. Il s'ensuit que le délégué du gouvernement ne saurait être, en aucune manière, suivi dans ses affirmations selon lesquelles « *le fait qu'une partie des informations sollicitées en France ont été transmises au fisc postérieurement à la date du 18 avril 2014* (…) *tient* (…) *plutôt à la négligence voire au défaut de coopération des personnes sollicitées* » étant entendu que l'étude des notaires concernée a promptement livré tous les renseignements requis ainsi que cela ressort de l'échange de correspondance versé au dossier.

Face à une demande d'échange de renseignements introduite par les autorités fiscales françaises de manière prématurée pour ne pas avoir attendu les résultats de l'enquête en cours, il y a lieu de constater que la décision déférée a été adoptée sur base d'une demande des autorités requérantes françaises qui viole le prescrit de l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée que « *la demande contient, à [son] avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* (…) » dès lors qu'elle a été prise en violation de l'article précité de sorte qu'il échet d'accueillir le recours en annulation et d'annuler la décision déférée du 19 mai 2014 sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens plus amplement développés de part et d'autre.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule la décision directoriale du 19 mai 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 octobre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 9 octobre 2014
Le greffier du tribunal administratif